CENA NUMERU 1 zł. 50 gr.

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

ROK XI | WARSZAWA, MAJ 1938 R. | NR. 5 (123)

TREŚĆ ZESZYTU:

Prosimy o wpłacenie prenumeraty za załączonym przekazem rozrachunkowym

Z ŻYCIA ZWIĄZKU

Ogólne Zebranie Roczne odbyło się w środę dnia 25 maja b. r. Protokół Zebrania ogłoszony będzie w następnym numerze „Buchaltera Polskiego".

Koło Absolwentów Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów odbyło Zebranie Organizacyjne we wtorek dnia 24 maja b. r. Przewodniczył Zebraniu kol. Karol Bobrowski, sekretarzował kol. Bronisław Gadaliński, asesorami byli kol. kol. Antoni Berkan i Ignacy Wieciński. Przyjęto do wiadomości regulamin Koła i powołano Komitet w składzie następującym: przewodniczący — kol. Mieczysław Ostand, wiceprzewodniczący — kol. Ignacy Herniczek, sekretarz — kol. Bronisław Gadaliński, zastępcy Członków Komitetu kol. kol.: Alfred Czenczer i Stanisław Król. Regulamin Koła zamieścimy w numerze następnym.

Wieczory dyskusyjne cieszą się poważną frekwencją wskutek coraz liczniejszego udziału kolegów absolwentów Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów. Koledzy - absolwenci nietylko biorą żywy udział w dyskusji, lecz i z powierzonego im przez Zarząd Związku zadania referowania na wieczorach dyskusyjnych wywiązują się znakomicie, dając podstawy poważne do dalszego rozwoju prac związkowych. W miesiącu maju odbyły się wieczory dyskusyjne w dniach 2, 9, 16 i 30 maja, w miesiącu czerwcu odbędą się w dniach 13, 20 i 27 czerwca, poczem przez lipiec i sierpień nastąpi przerwa. Po ferjach letnich pierwszy wieczór dyskusyjny odbędzie się w dniu 12 września r. b.

Regulacja składek zgóry za 1938 r. W ciągu miesiąca maja r. b. pokryli składki za r. b. zgóry następujący Koledzy: Berger Marja, Kasperczyk Władysław, Kupidłowski Władysław, Łomaczewski Konstanty, Maciejak Edmund, Majewski Stanisław, Rurarz Józef.

Zarząd Związku składa powyższym Kolegom serdeczne podziękowanie za przychylne ustosunkowanie się do wezwania Zarządu.

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Zamieszczamy niżej ciąg dalszy wyjaśnień praktycznych w sprawach stosowania t. zw. „ubezpieczenia społecznego":

Kto nie korzysta z zasiłku chorobowego

Do zasiłku chorobowego, wypłacanego przez ubezpieczalnie społeczne w wysokości 60% przeciętnego wynagrodzenia (a z dodatkiem na dzieci 75%) nie mają prawa: 1) pracownicy fizyczni w okresie czasu, za który w myśl przepisów służbowych lub umowy zbiorowej otrzymują od pracodawcy za czas choroby całkowite wynagrodzenie, 2) pracownicy umysłowi w okresie czasu, za który przysługuje im prawo całkowitego wynagrodzenia od pracodawcy (zasadniczo 3 miesiące), 3) uczniowie, praktykanci i wolontariusze oraz krewni i powinowaci pracodawców nie otrzymujący wynagrodzenia.

Zasiłek chorobowy wypłacany jest za każdy dzień stwierdzonej przez lekarzy ubezpieczalni niezdolności do pracy wskutek choroby.

Zasiłek pogrzebowy

Zasiłek pogrzebowy przysługuje ubezpieczonemu nawet wówczas, gdy śmierć nastąpiła po wymeldowaniu z Ubezpieczalni, jeśli ubezpieczony nie wyczerpał przed śmiercią 26-tygodniowego okresu uprawnień do świadczeń (zasiłków chorobowych, szpitalnych, domowych) i gdy śmierć nastąpiła wskutek choroby, powstałej przed rozwiązaniem stosunku najmu pracy.

BIBLJOGRAFJA

„Podstawy zarządzania przedsiębiorstwem"

Ukazało się na rynku księgarskim na nowo opracowane pod redakcją inż. Jerzego Witowskiego drugie wydanie książki p. t. „Podstawy zarządzania przedsiębiorstwem".

Autorzy podają przystępnie, krótko i zwięźle te wszystkie wiadomości z dziedziny prowadzenia przedsiębiorstwa przemysłowego czy handlowego, które są konieczne dla kupców, przemysłowców itp. w organizacji warsztatu pracy.

W szczególności omawiają: Organizację biura, organizację zakupów, gospodarkę materjałową, organizację sprzedaży, sprawozdawczość w przedsiębiorstwie, wykresy i ich zastosowanie, systemy płac, organizację transportu fabrycznego, higienę pracy, normalizację, kalkulację kosztów własnych, zarządzanie przedsiębiorstwem, organizację przemysłową i ogólną. Książkę uzupełnia 67 ilustracyj i cały szereg tablic.

Książka została wydana przez księgarnię Wł. Wilaka w Poznaniu i jest do nabycia w większych księgarniach.

Możemy ją polecić wszystkim pracującym na niwie gospodarczej.

PIERWSZA POLSKA WYSTAWA SZPITALNICTWA.

Z inicjatywy Polskiego Towarzystwa Szpitalnictwa odbędzie się w gmachu budującego się szpitala wojskowego przy ul. 6-go Sierpnia, „Pierwsza Polska Wystawa Szpitalnictwa" w okresie od 10.IX do 2.X r. b.

Wystawa ta zgromadzi szereg niezmiernie interesujących eksponatów zarówno z dziedziny budownictwa, jak i całkowitego wyposażenia nowoczesnego szpitala. Dorobek polskiego przemysłu farmaceutycznego zostanie na Wystawie przedstawiony w sposób żywy i barwny. Bogaty dział naukowy, pielęgniarstwo, ratownictwo, ze szczególnym uwzględnieniem obrony przeciwgazowej, udział i olbrzymi dział lecznictwa społecznego złożą się na całość imponującą. Wystawa ta ze względu na doniosłość znaczenia szpitalnictwa w życiu Narodu, wzbudziła zrozumiałe zainteresowanie.

Biuro Wystawy mieści się w Warszawie ul. Boduena 2 m. 2, tel. 320-80.

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Nowogrodzka 20
telefon 8-41-05

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej

Rok XI — Warszawa, maj 1938 r. — Nr. 5 (123)

STAŁE SKŁADNIKI MAJĄTKOWE
I ZAGADNIENIE ICH EWIDENCJI

Stałemi aktywami względnie urządzeniami można nazwać te składniki majątkowe, które trwale służą produkcyjnym celom przedsiębiorstwa, względnie innym celom związanym z działalnością przedsiębiorstwa.

Definicja ta pozwala z jednej strony na stwierdzenie, że budynki i grunta w przedsiębiorstwach, prowadzących handel budynkami i gruntami, nie należą do stałych składników majątkowych, a należą do majątku obrotowego, z drugiej strony, że auta będące środkiem komunikacyjnym nie służące bezpośrednio celom produkcyjnym, są jednak stałymi aktywami, bo służą do innych celów związanych z działalnością przedsiębiorstwa, co dla takich zakładów jak np. browary, mających b. znaczne ilości aut ciężarowych, ma bardzo poważne znaczenie.

Stałe aktywa zaczynają w życiu gospodarczem odgrywać poważną rolę. W okresie intensywnego rozwoju przemysłu, w okresie specjalizacji, racjonalizacji i normalizacji maszyna, urządzenie wytwórcze, odpowiednie budynki czy narzędzia pochłaniają coraz to znaczniejsze części majątku przedsiębiorstwa. Dlatego wskazanym się wydaje zanalizowanie stałych aktywów, wartości jaką mają dla przedsiębiorstwa oraz ich ewidencji i działania ich w rachunku strat i zysków.

Najogólniejszym podziałem stałych aktywów będzie podział na: materjalne i niematerjalne. Do materjalnych należą: grunty, budynki, urządzenia techniczne i maszyny oraz ruchomości.

Grunty stanowią w zakładach przemysłowych bardzo poważne pozycje, wiele bowiem przedsiębiorstw, mając na widoku przyszłą rozbudowę, nabywa już w momencie powstawania przedsiębiorstwa bardzo znaczne ilości gruntu. Inne znów zakłady ze względu na swe położenie, np. kopalnie węgla czy rudy muszą mieć grunty nietylko na wzniesienie budynków fabrycznych czy administracyjnych, ale na pobudowanie domów mieszkalnych dla urzędników i robotników.

Jeśli chodzi o rozdział gruntów, to można je podzielić na grunty zabudowane i niezabudowane, poczem niezabudowane na parcele budowlane, pola, lasy, łąki, stawy i nieużytki.

Płoty, mury, bruk, kanalizacja, dreny mogą być wliczane do wartości gruntu, jednak ze względu na ustawodawstwo skarbowe, niedozwalające odpisów na grunty, bardziej wskazanym wydaje się przydzielanie do gruntów jedynie nasypów względnie rowów, a prowadzenie takich urządzeń jak: płoty, mury, bruk, kanalizacja czy dreny na osobnym subkoncie w grupie budynków.

Z bundykami, które stanowią drugą grupę stałych aktywów materjalnych, łączy się druga kwestja, a mianowicie: rozdziału wartości gruntu od wartości budynku. Jeśli dom jest nowobudowany, rozdzielenie wartości budynku od wartości parceli budowlanej jest względnie łatwe do przeprowadzenia. Sprawa komplikuje się, gdy chodzi o dom dawniej budowany i kupiony oczywiście łącznie z gruntem. Tu miarodajnym może być jedynie orzeczenie rzeczoznawców. Rozdział budynków na fabryczne, gospodarcze i mieszkalne nastręcza pewne trudności przy przydzielaniu budynków do tych grup. Magazyny, portjernie, garaże, stajnie mogą być zaliczane do budynków fabrycznych względnie gospodarczych. Natomiast bezwzględnie do budynków fabrycznych należą: wielkie piece, kolejki, kotłownie, hale maszyn, urządzenia gazowe, wodociągowe, urządzenia portowe, doki, mola, a jeśli chodzi o kopalnie węgla, to szyby, podszybia, ganki, przekopy, szybiki wewnętrzne i sztolnie.

Grupa urządzeń technicznych i maszyn obejmuje te składniki majątkowe, które są związane fundamentem z budynkiem, uzyskując swego rodzaju nieruchomość, stałe miejsce pracy, inne bowiem maszyny należą wraz z narzędziami do ostatniej grupy, którą stanowią ruchomości.

Rozdział między temi grupami jest więc dość sztuczny, jednak podtrzymanie odrębności tych dwóch grup wydaje mi się o tyle koniecznym, że grupie ruchomości, której obecnie ze względu na możność odpisywania urządzeń, których trwałość nie przekracza lat pięciu, zagraża zupełny zanik. Wydaje mi się to bardzo szkodliwem ze względu na niemożliwość dokładnego obliczenia kosztów produkcji, jak i ze względu na powstawanie tak dużych cichych rezerw, że podważają one zasadę prawdziwości bilansu.

Przechodząc do grupy składników niematerjalnych, można ją podzielić na dwie podgrupy. Pierwszą będą stanowiły koncesje i przemysłowe prawo własności, drugą — wartość organizacji i firmy.

Koncesja, to jest prawo do pracowania w okreś-

lonych warunkach na określonem terytorjum i to prawo gwarantowane przez władzę suwerenną w stosunku do przedsiębiorcy ma dla tak zwanych przedsiębiorstw użyteczności publicznej specjalne znaczenie.

Jeśli chodzi o przemysłowe prawa własności, jak: patenty, zastrzeżenia patentowe, licencje, prawa użytkowania (wodne przy siłowniach wodnych), to mogą one przedstawiać bardzo znaczną część majątku przedsiębiorstwa w przemysłach: chemicznym, elektrycznym, metalurgicznym i konfekcyjnym.

Wartość firmy nie ujawnia się w „normalnym życiu" przedsiębiorstwa przemysłowego, skutki jego można tylko spostrzec w rachunku strat i zysków; występują one natomiast tylko w momencie sprzedaży, fuzji czy darowizny; wtedy przy analizowaniu jej należy uzgodnić następujące jej składniki: firma, klijentela, dobre nazwisko, kredyt, kapitał, wprowadzenie w interesach, korzystne stanowisko na rynku podaży względnie popytu, organizacja wewnętrzna i zewnętrzna (sprzedaży), doświadczenie, tajemnice produkcji, kierownictwo, zdolni pracownicy, korzystne położenie — razem można to określić jako współczynnik intensywności działalności przedsiębiorstwa.

Jeśli teraz mamy w ten sposób ustalone najogólniejsze zgrupowania stałych aktywów, można przejść do zagadnienia następnego, którym będzie wartość stałych aktywów dla przedsiębiorstwa wytwórczego.

Jaką drogą może dostać się urządzenie do przedsiębiorstwa? Od tego bowiem będzie zależała jego wartość. Albo przez zakup, albo przez wytworzenie, wymianę, darowiznę lub wniesienie jako aport.

Te różne drogi, któremi stałe aktywa dostają się do przedsiębiorstwa, decydują o tym, jaką jest ich wartość.

Najbardziej powszechną formą wejścia stałych aktywów do przedsiębiorstwa produkcyjnego jest nabycie. Dawniej mówiono, że urządzenie ma wartość równą cenie zakupu, dziś mówimy o koszcie zakupu. Do kosztów zakupu wlicza się cenę zakupu i koszty uboczne. Koszty uboczne stanowią: prowizja, kurtaż, porto, fracht, załadowanie, przyjęcie. W pewnych określonych wypadkach do kosztów ubocznych nabycia można zaliczyć koszty specjalnie kosztownych ogłoszeń, koszty personelu planującego i dozorującego wykonania danego urządzenia. Skonto otrzymane przy płaceniu gotówką za nowonabyte urządzenia należy odliczyć od wartości urządzeń. Subwencję, otrzymaną na zakup urządzeń, należy również odliczyć od ich wartości.

Jeżeli teraz przejść do szczegółowej analizy wartości nabywanych urządzeń, to nasuwają się następujące uwagi. Grunty winno się aktywować dopiero z chwilą przepisania tytułu własności w księgach gruntowych. Sumy wydane na usunięcie służebności ciążących na gruncie winny być aktywowane, bo przez to usunięcie służebności zwiększyła się wartość gruntu. Grunty mogą być bardzo często źródłem poważnych cichych rezerw. Jeżeli bowiem przedsiębiorstwo w przewidywaniu rozwoju nabywa bardzo znaczne obszary i nie wykorzystuje ich w ciągu szeregu lat następnych, a grunta znajdują się n. p. w bliskości rozwijającego się miasta, jak to miało miejsce w okolicach Górnego Śląska czy Zagłębia Dąbrowskiego, to wartość placów stopniowo wzrasta, podczas gdy wartość bilansowa, ze względu na kanon ciągłości bilansów, stale utrzymuje się na jednym poziomie; powstają więc bardzo poważne ciche rezerwy, któreby się ujawniły dopiero w bilansie likwidacyjnym. Z gruntami łączy się ważna dla kopalń węgla, rudy, kamienia, gliny czy piasku kwestja substancji, t. j. wartość pokładów mineralnych, znajdujących się pod ziemią. W okresie inflacyjnym powstawania spółek akcyjnych w Polsce niejednokrotnie podejmowano próby wprowadzania do bilansów otwarcia pozycji mającej przedstawiać wartość substancji, przyczem jako podstawa służyły teoretyczne badania geologów, stwierdzające zapas substancji. Należy stwierdzić, że postępowanie takie jest błędne, sprzeczne z zasadami kodeksu handlowego i przepisami skarbowemi. Jako wartość substancji można jedynie aktywować koszty badań, próbnych wierceń, koszty podróży rzeczoznawców i koszty ich orzeczeń.

Jeżeli nabyto budynek w celu zburzenia go i wzniesienia innego, to koszty zburzenia budynku starego winny być aktywowane w kosztach zbudowania nowego budynku. Gdy budynek zakupiony nie nadaje się do prowadzenia procesu produkcyjnego, to koszty przeróbek i adaptacji winny być aktywowane. Gdy budynek spali się i podniesiona premja asekuracyjna przekracza wartość książkową starego budynku, wówczas wartość nowego budynku należy zmniejszyć o tę różnicę; gdy zachodzi wypadek odwrotny, wtedy różnicę dodaje się do wartości nowowznoszonego domu. Fundamenty maszyn lepiej oddzielać od maszyn i zaliczać je do budynków, ponieważ czasokres ich gospodarczego zużywania się bliższy jest budynkom fabrycznym niż maszynom. Przy maszynach powstaje kapitalne zagadnienie kosztów ruchu próbnego. Zakupiona maszyna nie odrazu zaczyna pracować produkcyjnie, trzeba ją wypróbować wielokrotnie, badać otrzymane wyniki i znowu próbować. W przemysłach maszyn precyzyjnych, elektrycznym i chemicznym te okresy prób mogą być nieraz bardzo długie.

W tym czasie maszyny potrzebują obsługi, napędu, utrzymania surowca do prób, a przecież produkcyjnie nie pracują. Obciążanie tymi kosztami pierwszego rachunku strat i zysków wydaje się conajmniej niewskazanym. Słuszniejszym jest aktywowanie kosztów ruchu próbnego, a następnie odpisywanie coroczne.

Jeżeli chodzi o ruchomości, to przy zakupywaniu ich nie nasuwają się specjalne zagadnienia.

Jedno może być jeszcze ciekawem zagadnieniem, a mianowicie: przedsiębiorca zakupuje kompletną fabrykę w ruchu n. p. za 1000000 zł.; po wezwaniu rzeczoznawców dla ocenienia poszczególnych składników majątkowych, przekonywuje się, że wartość zakupionych urządzeń wynosi w rzeczywistości tylko 800000 zł. W tym wypadku należy stanąć na stanowisku, że przedsiębiorca nabywający całą fabrykę zasugerowany był jej działaniem, przypuszczalnymi zyskami, że firma sama jako taka przedstawiała dla niego pewną wartość. Dlatego należałoby uznać, że za firmę zapłacił on te 200000 zł. t. j. różnicę między

sumą faktycznie zapłaconą a wartością. W wypadku odwrotnym, gdy za objekt wartości rzeczywistej 1200000 zł. zapłacono 1000000 zł. należy urządzenia w aktywach utrzymać w wysokości zł. 1200000, a w pasywach stworzyć rezerwę w kwocie zł. 200000.

W takich przedsiębiorstwach, jak: kopalnie, huty, firmy budowlane, fabryki, częstą drogą, w jakiej powstaje przychód nowych urządzeń, jest obok kupna również i wytworzenie dla siebie pewnych maszyn, urządzeń, lub narzędzi, względnie nawet wzniesienie budynków.

Jeżeli w myśl przepisów prawa handlowego czy stosownie do wymogów skarbowości mamy aktywować urządzenia po cenie własnych kosztów wytworzenia, należałoby przedewszystkiem wyjaśnić, co można zaliczyć do kosztów wytworzenia.

Najłatwiejszymi do obliczenia są materjały i robocizna. W praktyce bowiem wyżej wymienionych przedsiębiorstw przeprowadza się to zwykle w ten sposób, że w książce podręcznej buchalterji dla wyrabianych we własnym zarządzie n. p. szaf do lampowni otwiera się specjalną pozycję; w danym konkretnie przykładzie n p. Nr. 1, poczem zawiadamia się werkmistrzów, magazyniera i innych urzędników ruchu, że wszystek materjał, pobrany do wykonania szaf, oraz odpowiednią robociznę winni kontować na wyrób urządzeń we własnym zarządzie Nr 1. W tej więc książce pomocniczej będą zebrane wszystkie dane co do robocizny i materjału.

Do tak obliczonych kosztów robocizny można jeszcze doliczyć odpowiednio obliczoną część kosztów ogólnych (zarządu). Ta sprawa nie jest jednak tak prosta, jak by się napozór wydawało. Przedewszystkiem koszty ogólne mają charakter kosztów stałych; w momencie kryzysu, kiedy wytwarzanie urządzeń we własnym zarządzie może być specjalnie duże, udział kosztów ogólnych mógłby nadmiernie obciążać koszty wytwarzanych urządzeń. Należy również uwzględnić fakt, że wytwarzać urządzenia we własnym zakresie mogą tylko duże przedsiębiorstwa, które bez względu na to, czy miałyby wytworzyć urządzenia we własnym zakresie czy też miałyby je zakupić, prowadziłyby własne warsztaty reparacyjne, biura, kreślarnie, utrzymywałyby własnych inżynierów, własnych werkmistrzów. Wliczanie więc części kosztów ogólnych może być uważane za niewskazane i niecelowe.

Jeżeli jednak stanąć na stanowisku, że będzie się wliczało część kosztów ogólnych, to należy rozważyć, jakiego miernika użyć przy obliczaniu tej części. Wskaźnik ten można obliczyć przez wyliczenie stosunku:

1) wagi wytwarzanego urządzenia w stosunku do ogólnej wagi wyrobów wytwarzanych w ciągu roku,
2) zarobków robotników, zajętych przy wytwarzaniu urządzenia, w stosunku do ogólnych zarobków robotniczych w ciągu roku czy miesiąca (w zależności od czasu wytworzenia urządzenia),
3) czasu pracy robotników zajętych przy wytworzeniu urządzenia w stosunku do ogólnego czasu pracy w miesiącu czy roku.

Jeżeli ogólne koszty zarządu w ciągu roku czy miesiąca pomnożyć przez tak otrzymany miernik, to otrzymamy część kosztów ogólnych, jaką można obciążyć wytwarzane we własnym zakresie urządzenie, rozumie się przy jednoczesnym uznaniu kosztów zarządu.

Po omówieniu kosztów, które można zaliczyć do wartości wytwarzanego urządzenia, trzeba zwrócić uwagę na koszty, jakich w żadnym wypadku nie powinno się zaliczać do kosztów wytworzenia. Są to koszty sprzedaży. Jak wiadomo, mogą to być koszty bardzo znaczne, jeśli obejmować będą: pensje urzędników sprzedaży, zarobki robotników zajętych w magazynach, czynsze, oświetlenie oraz opał sklepów i składów, reklamę, ubezpieczenie, opakowanie, przesyłkę, bonifikaty, skonta, rabaty i t. p. Również koszty t. zw. nakładu obojętnego, a więc: podatki, daniny publiczne, świadczenia dobroczynne, koszty kradzieży, mank nie mogą być doliczane do kosztów wytworzenia urządzenia.

Jeżeli koszty te są wliczone do kosztów ogólnych, a chce się do kosztów wytworzenia doliczyć część kosztów ogólnych, to należy najpierw wyodrębnić koszty sprzedaży, świadczeń dobroczynnych i społecznych należności, podatków, a potem od otrzymanej reszty należy obliczyć koszty udziałowe.

W żadnym wypadku nie można również doliczać zysku do wartości wytwarzanych we własnym zakresie urządzeń, ani procentów od kapitału własnego, ulokowanego w wytwarzanych urządzeniach.

Jeśli natomiast urządzenia są wytwarzane przy pomocy kapitału obcego, wówczas kwestja zaliczania do kosztów wytwarzania procentów od kapitału obcego, ulokowanego w wytwarzanych urządzeniach (jeśli wytworzenie trwa dłuższy okres czasu), musi być pozostawione uznaniu przedsiębiorcy.

Podobnie ma się rzecz, jeśli chodzi o rozliczanie części amortyzacji urządzeń, zajętych przy wytwarzaniu nowych urządzeń, do kosztów wytworzenia urządzenia. Oba jednak te ostatnie zagadnienia mają charakter raczej teoretyczny i nie posiadają praktycznego znaczenia, za wyłączeniem wypadku, gdy wytwarzane przez przedsiębiorstwo urządzenia do przyszłego własnego użytku mają charakter masowy i perjodyczny (np. wózki kopalniane i zajęte przy ich wytwarzaniu urządzenia do spawania blach).

W pewnych określonych wypadkach urządzenie może wejść do przedsiębiorstwa drogą wymiany. Gdy przedsiębiorstwo np. posiada budynek fabryczny, leżący zdala od całego kompleksu zabudowań fabrycznych, który kiedyś nabyty był osobno na warsztat pomocniczy z wartością początkową zł. 60000 odpisany następnie częściowo do kwoty np. 40000, a budynek ten jest obecnie mało używany i właściciel budynku mieszkalnego znajdującego się obok fabryki zgłasza się z propozycją wymiany swego domu mieszkalnego na budynek warsztatowy, to powstaje zagadnienie, z jaką wartością należy przyjąć nowy budynek mieszkalny, jeżeli jego wartość według szacunku rzeczoznawców wynosi zł. 55000.—, ale właściciel budynku mieszkalnego nie żąda dopłaty. Budynek ma wartość 55000.—, ale przedsiębiorstwo nie zapłaciło tyle za niego, bo oddało stary budynek warsztatowy wartości książkowej 40000 zł. Jestem zdania, że nie można wciąg-

gać do bilansu budynku z wartością 55000 zł. i wykazywać zysku w bieżącym okresie sprawozdawczym w wysokości zł. 15000.—. Zasada bowiem prawdziwości bilansu zdaje się dość dawno pogodziła się z istnieniem cichych rezerw, które w danym wypadku wynosiłyby zł. 15000.— na naszym budynku mieszkalnym. Natomiast, jeśli chodzi o zagadnienie nakładu poczynionego przez przedsiębiorcę, to przedsiębiorca nie wydał na dom mieszkalny zł. 55000.—, on nabył go kosztem oddania wzamian budynku, figurującego w jego inwentarzu z wartością zł. 40000.— i kwota ta jest poczynionym przez niego nakładem wyłożonym na nowy dom. W zagadnieniach wymiany trzeba zawsze zbadać, jaką wartość ma dla przedsiębiorstwa przedmiot oddawany, bo tylko taką wartość może mieć przedmiot wzamian przyjmowany.

Z zagadnieniem powyższym łączy się kwestja następna: subsydjów i darowizny. W obecnych czasach szeroko rozwiniętej ingerencji państwa w dziedzinie produkcji czy wymiany, zachodzą często wypadki, że państwo na rozpoczęcie procesu produkcji ofiarowuje przedsiębiorstwu dość znaczne subwencje. Powstaje zagadnienie, czy przedsiębiorstwo kupujące np. generator za zł. 1000000.— i otrzymujące od państwa subsydjum na zakup w wysokości zł. 500000.— winno aktywować turbozespół w wartości zł. 1000000.—, a następnie odpisywać ten 1000000.— i wykazać subsydjum w kwocie zł. 500000· w rachunku strat i zysków, czy też aktywować nie 1000000.—, lecz otrzymane subsydjum w kwocie zł. 500000.— i obniżyć w ten sposób wartość urządzenia do zł. 500000.—, od tej kwoty przeprowadzając odpisy. Moim zdaniem, to drugie rozwiązanie sprawy jest właściwsze, ponieważ efektywny nakład poczyniony przez właściciela wynosi tylko zł. 500000.—, więc w majątku jego tylko ta kwota winna występować, tylko od tej kwoty wolno mu przeprowadzać odpisy.

Kwestja wnoszenia urządzeń jako aportów do przedsiębiorstwa jest ogólnie znana i nie wymagająca specjalnego omówienia; dokładniejszego natomiast omówienia wymaga kwestja generalnych remontów, bowiem koszty tych remontów mogą w znacznym stopniu podwyższać wartość urządzeń. Chodzi o popularną w księgowości kwestję aktywowania remontów generalnych i reperacji względnie spisania ich na koszty ruchu. Sprawa ta ma zasadnicze znaczenie, jeśli bowiem władze skarbowe szły chętnie na rękę tym, co aktywowali koszty remontów, zwiększając tem samem podstawę do wymiaru podatku dochodowego, to tem samem w wielu wypadkach sankcjonowały t. zw. „fryzowanie bilansów", co następnie mogło bardzo zakłócać normalny bieg spraw w przemyśle. Jeśli praktyka buchalteryjna raczej polecała przerzucanie remontów na koszty ruchu, uważając że aktywowanie ich jest sprzeczne z ogólnie uznanemi zasadami przewidywania kupieckiego, to postępowanie takie, opierające się na obciążaniu jednego okresu rachunkowego kosztami reperacji, z której potem korzystało się szereg lat, zupełnie podważało rachunek kosztów produkcji i uniemożliwiało racjonalną kalkulację. Przy klasyfikowaniu remontu należy ustalić przyczynę remontu i w zależności dopiero od tego uznać, że remont powiększy koszty względnie lub że powinien być aktywowany. Przyczyny remontu można najbardziej ogólnie podzielić na dwie grupy. Jedna — to zużycie się materjału, z którego zbudowana jest maszyna, ta przyczyna może być i winna być przewidziana przy tworzeniu planu odpisów dla danego urządzenia i wszystkie remonty, wynikające z przyczyn zużywania się czy zniszczenia, winny być aktywowane. Drugą grupą przyczyn remontów są przeszkody spowodowane działaniem siły wyższej, np. zepsucie transformatora na skutek uderzenia piorunu i takie uszkodzenie nie może być przewidziane, a powtórne wprowadzenie urządzenia w ruch niczem nie poprawi stanu urządzenia, lecz usunie tylko przeszkodę ruchu i taka naprawa winna być księgowana w ciężar kosztów ruchu. Tylko takie ujęcie sprawy remontów wydaje mi się właściwem wyjściem z sytuacji. Ani bowiem twierdzenie prawników, że należy rozróżnić remont utrzymujący wartość od remontu zwiększającego wartość, ani twierdzenie niemieckich ekonomistów, że trzeba wprowadzić pojęcie względnych (procentowych w stosunku do wartości urządzenia) kosztów remontu i aktywowanie, gdy stosunek ten przekroczy pewne granice, względnie spisywanie na straty, gdy wysokość kosztów remontu nie osiągnie tego stosunku, wydaje mi się praktycznie bezcelowem i niewłaściwem.

Należy teraz jeszcze omówić działanie stałych składników na rachunek wynikowy jednego okresu czasu. Chodzi tu o sprawę amortyzacji. Ponieważ zagadnienie to omawiałem szerzej w swojej pracy *), tutaj podkreślę jedynie, że amortyzacja w rozumieniu ekonomika dynamika — to przeniesienie wartości urządzenia, czyli części, o jaką wartość urządzenia zmniejszyła się na skutek produkcyjnego używania, w ciężar rachunku strat i zysków. Przyczem amortyzacja winna być przydzielona do odpowiedniej grupy kosztów, przez co konta będą grupowały nietylko koszty materjału, robocizny, smarów i t. p., ale i koszty zużycia się urządzeń produkcyjnych.

Po omówieniu podziału stałych aktywów i ich wartości można przejść do części trzeciej niniejszego zagadnienia, którą jest ewidencja stałych aktywów.

Jeżeli w przedsiębiorstwie produkcyjnem, w szczególności w dużem przedsiębiorstwie produkcyjnem, buchalterji w odniesieniu do stałych aktywów wystarczą rozważania co do wartości urządzeń, a mówiąc praktycznym językiem buchalteryjnym, co należy aktywować, to nie wystarczy to całemu przedsiębiorstwu, które ma różne działy, gdyż albo one same potrzebują pomocniczych ewidencji budynków czy urządzeń, albo też żądają od księgowości danych, których ta nie może im dostarczyć.

W wypadku, jeśli sprawa ewidencji stałych składników majątkowych nie jest właściwie prowadzona, to:

1) wydział kontroli przedsiębiorstwa ma duże trudności z kontrolą majątku przedsiębiorstwa, ze sprawdzaniem, co oddano na stary materjał, co zakupiono, co zepsuło się, a co wypożyczył jeden oddział drugiemu;

---

*) Dr. Marjan Frank: „Odpisy na stałe aktywa przedsiębiorstwa produkcyjnego (amortyzacja)" — Rozdział VIII, str. 84.

2) wydziały techniczne mają duże trudności przy układaniu preliminarzy nowych inwestycyj i remontów; mogą zajść wypadki, że przedmioty, dawniej wyrzucone z użytku przez władze techniczne, dalej figurują w księgowości;
3) wydział obliczania kosztów własnych nie może dokładnie prowadzić obliczeń kosztów, o ile nie ma kwot odpisanych na zużycie w danym okresie obrachunkowym;
4) referent podatkowy musi się domagać dokładnych danych co do odpisów i żądać od księgowości sum odpisanych na zużycie każdego przedmiotu, aby potem móc obronić potrącenie z tego tytułu od podstawy do podatku dochodowego.

Ponieważ, jak z powyższego wynika, kwestja ewidencji majątku stałego przedsiębiorstwa jest zagadnieniem obchodzącem całe przedsiębiorstwo, więc przy opracowaniu ewidencji i formy tej ewidencji musi wziąć udział całe przedsiębiorstwo, a przynajmniej te jego działy, które potem będą z niego korzystały.

Choć niewątpliwie gros trudu przy sporządzaniu ewidencji spocznie na księgowości, to ponieważ w przedsiębiorstwie produkcyjnem pierwszy głos mają technicy, należy ich zapytać, czego oni od ewidencji żądają i żądać będą, aby potem praca cała nie poszła na marne jako nieprzydatna do celów technicznych.

Technicy wymagają od ewidencji rzeczy bardzo różnych. Jeśli buchalter w opisie urządzenia będzie wymagał takich cech, któreby jednoznacznie określały dane urządzenie, to technicy będą żądali podania danych w zależności do czego będą one im potrzebne. Odnośnie np. budynków może im nie wystarczyć kubatura budynku, jego pokrycie, konstrukcja dachu, fundamenty, stropy, posadzki, ale mogą wymagać wpisywania numerów planów, dotyczących danego budynku, podania kwoty, na jaką budynek jest ubezpieczony, numeru polisy asekuracyjnej, mogą wymagać innych danych, co do których należy ustąpić technikom, co można uczynić tem łatwiej, że opisy te winni dać sami technicy.

Z oddziałem kontroli należy ustalić na podstawie jakich dowodów będą aktywowane nowe stałe składniki majątkowe, a na podstawie jakich będą oddawane na stary materjał, kto będzie te dowody z kontroli sygnował, jak będzie kontrolowany stan urządzenia na koniec okresu obrachunkowego.

Z referentem podatkowym należy ustalić, czy pewne urządzenia, występujące w przedsiębiorstwie w większych ilościach, a mające te same dane techniczne mogą być grupowane razem. Np. czy 11 budynków kolonji robotniczej całkiem jednakowych i wybudowanych w jednym roku może być traktowane jako jeden objekt majątkowy, czy też każdy budynek musi być osobno traktowany jako objekt majątkowy; zresztą odnośnie budynków sprawa ta jest prostsza, ale może być bardziej skomplikowana np. odnośnie obrabiarek lub tokarni.

Wydział finansowy, decydujący o układzie bilansu, musi zdecydować podział aktywów na grupy zasadnicze, które potem będą odpowiadały grupom w bilansie.

Wydział statystyki kosztów własnych musi ustalić podział dokładniejszy stałych aktywów na takie grupy, któreby odpowiadały grupom kosztów tak, aby potem amortyzację można było doliczyć do kosztów produkcji.

Dopiero po uzgodnieniu powyższego, można przejść do następnego zagadnienia, którem będzie ustalenie, jaką formę ma przyjąć ewidencja. Czy będzie to książka czy też kartoteka. Zwolennicy książek przytaczają wiele argumentów, przemawiających za użyciem ksiąg. Twierdzą oni, że księgi lepiej nadają się do prowadzenia tak ważnych danych, jakim jest szczegółowy spis majątku. Księgi mogą służyć ewidencji majątku, trzeba jednak dla każdego urządzenia osobnego folja, wówczas bowiem można z góry strony umieścić dokładny opis urządzenia według wymagań władz technicznych. Poczem debet należy poświęcić na prowadzenie doksięgowań do urządzenia np. kosztów generalnego remontu, wymiany części maszyny na doskonalszą, rozbudowę domu, a na credicie należy prowadzić ewidencję przeprowadzonych odpisów. Różnica między debetem a creditem dawałaby wartość książkową urządzenia. Książka ta wyglądałaby następująco:

Budynek mieszkalny dla dyrektora parterowy podpiwniczony, na strychu pokoje mansardowe, kubatura 17 . 3 × 16 . 8 . 49, z cegły, wewnątrz i zewnątrz tynkowany, stropy drewniane, drzwi i okna dębowe, posadzki dębowe, elektryczne oświetlenie, wodociągi, kanalizacja, piece kaflowe, schody na 1-e piętro drewniane, konstrukcja dachu drewniana, pokrycie dachu dachówka. Budynek wybudowany w roku 1920, trwałość lat 100. Dobudowana oranżerja.

WINIEN							MA
	Stan na dzień 31.12 1928 r. w/g bil, przerachowania		48.000	1928 grudzień 31	Amortyzacja za lata 1920—1927		1000—
				1928 " "	Amortyzacja w roku 1928		480—
				1929 " "	" " 1929		480—
1930 marzec	Dobudowanie oranżerji	6.000	6.000	1930 " "	" " 1930		480—
				1931 " "	" " 1931		540—
				1932 " "	" " 1932		540—
1932 wrzesień 7	Wykonanie urządzenia do ogrzewania wody	3.000	3.000	1933 " "	" " 1933		570—
				1934 " "	" " 1934		570—
				1935 " "	" " 1935		570 -
				1936 " "	" " 1936		570—
				1937 " "	" " 1937		570—
				1938 " "	" , 1938		570—

Książka ta ma jednak poważne wady:

1) trudno w niej osobno zgrupować grunty, osobno budynki, maszyny czy ruchomości w ten sposób, aby budynki były razem, bo kart pustych zostawiać nie można, a urządzeń corocznie przybywa. Gdyby nawet i to pominąć, to księgi te ze względu na swój rozmiar byłyby bardzo duże, bo ujęcie każdego objektu na osobnem foljo bardzo znacznie podnosiłoby grubość książki;
2) w książce w pasywach prowadzona jest tylko amortyzacja, a przecież obok przychodów mogą istnieć i rozchody. Można np. część budynku zburzyć, lub drobną a zużytą część maszyny sprzedać i trzeba to na karcie zapisać, a wtedy mieszałoby się amortyzację z rozchodami. Zresztą amortyzacja ma nietylko przyrosty, ale i ubytki. Jeśli sprzedaje się jakąś część urządzenia, trzeba odpisać przynależną część amortyzacji;
3) są takie urządzenia, które mają specjalnie dużo przychodów i rozchodów i podczas, gdy na foljach innych urządzeń zapisanych jest zaledwie parę wierszy, jedno urządzenie może już kompletnie wyczerpać swoje foljo, a gdy je się przesunie na koniec książki, to potem przy odczytywaniu zapisków wywołuje to poważne trudności;
4) książkowy sposób zapisywania inwestycji wywołuje jeszcze poważne trudności przy uwzględnianiu amortyzacji przy obliczaniu kosztów produkcji.

Trudności tych można uniknąć, jeśli się do ewidencji stałych składników majątkowych zastosuje kartotekę.

Kartoteka taka wyglądałaby następująco:

Kopalnie „A"	Huta „B"	Walcownie „C"	Tartak „D"	Cegielnie „E"	Fabryki „F" chemiczne	Kamieniołom „R"													

L. p. Rok zakupu lub sporz.... trwałość lat	Szt. Nazwa i opis

Data	Nr. dow.	TREŚĆ ZAPISU	Inwestycje			Odpisy				Wart. — książkowe Inwest. — odpisy
			Przych.	Rozchód	Stan	Rozchód	%	Przych.	Stan	
		do przeniesienia								

Substancje
Grunty budowlane
„ dla górnictwa
„ orne
Lasy
Budynki fabryczne
„ mieszkalne
„ gospodarcze
Drogi
Kanały
Wodociągi
Tory kolejowe i bocznice
Szyby kopalniane
Urządz. masz. gór. doł.
„ „ „ wierzch.
„ „ „ warsztat.
„ „ „ kotłowe
„ maszyn elektryczn.
„ rozdzielcze
Sieci przewodowe
Stacje transformat.
Urządz. masz. hutnicz.
„ „ walcow.
„ „ fabr. biel.
„ „ w gosp. rol.
Ruchomości kopalniane

Kartoteka pozwala na dowolne przestawianie kart i daje możność łatwej zmiany w wypadku, gdyby dawny porządek składu kart nie odpowiadał naszym potrzebom.

Do zapisanych kart można łatwo dodać nowe, łącząc je ze staremi przy pomocy spinaczy.

Ważniejsze grupy składników majątkowych można oznaczyć przez stosowanie barwnych kartotek.

Jeśli przedsiębiorstwo jest jedno, można przeznaczyć górny brzeg karty do numerowania poszczególnych składników majątkowych w obrębie jednej grupy.

Jeżeli przedsiębiorstwo jest koncernem, można górny brzeg karty użyć do wymienienia poszczególnych zakładów, a przez to uzyskać przejrzystość w rozdzielaniu grup na poszczególne zakłady.

Górną część karty można wyzyskać na opis techniczny i zastosować tam rubryki, jakich wymagać mogą technicy.

W osobnych rubrykach można zgrupować dane, dotyczące amortyzacji, a więc rok zakupienia względnie sporządzenia urządzenia, trwałość, stopę odpisów, względnie kwotę odpisów.

Można zastosować rubryki, uwzględniające przychody i rozchody i stan na inwestycjach, oraz te same rubryki odnośnie amortyzacji; dla kontroli tych rubryk można dodatkowo wprowadzić rubrykę wartości końcowej, będącej różnicą między stanem inwestycyj a dokonanemi odpisami.

Jeśli chodzi o wciągnięcie odpisów do obliczenia kosztów własnych, można prawy czy lewy brzeg karty podzielić na szereg rubryk poziomych, które obejmowałyby główne miejsca pracy urządzeń pracujących w zakładzie.

Kartoteka powyższa nie jest idealna, bo przedstawia tylko wzór ogólny, a nie można stwarzać ogólnych przepisów. Kartoteka może być jednak podstawą do opracowania kartotek inwentarzowych dla poszczególnych zakładów, przyczem nacisk musi być położony na przystosowanie kartoteki do potrzeb danego przedsiębiorstwa.

Dr. Marjan Frank.

BILANS PODATKOWY

osób fizycznych i prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe

Jak wiadomo. podstawę dla wymiaru podatków stanowią księgi prowadzone prawidłowo i rzetelnie, a więc bilans sporządzony za ubiegły rok operacyjny, obejmujący 12 miesięcy.

Ponieważ jednak wynik bilansowy z reguły nie będzie nigdy odpowiadał co do wykazanych zysków lub strat wymogom ustawy o podatku dochodowym, przeto trzeba będzie przystąpić do sprostowania wyprowadzonego zysku bilansowego.

Wszelkie wydatki ustawowo nieuzasadnione doliczyć należy do zysku bilansowego, natomiast odliczyć wolno wszelkie przychody, nie będące dochodem w zrozumieniu art. 7 ustawy o pod. doch.

Pamiętać należy o tem, że wspomniana ustawa rozróżnia opodatkowanie osób fizycznych (art. 1) od opodatkowania osób prawnych, a ponieważ w myśl wyroku N. T. A. z 7.12.27 L. Rej. 2619/25 „przepisy art. 7 nie odnoszą się do osób prawnych, dla których decyduje art. 21 ustawy", przeto wywody nasze oprzeć będziemy musieli dla każdego z tych artykułów oddzielnie.

Powstaje zagadnienie kto właściwie należy w myśl art. 1 do tych osób fizycznych, wyliczenia których brak w cytowanym artykule. Sięgnąć tu musimy do Kodeksu Handlowego, w myśl którego do osób fizycznych należą: firmy jednoosobowe — z jednym właścicielem firmy, spółki firmowe (jawne spółki handlowe) i spółki firmowo-komandytowe.

W tych więc firmach od czystego zysku bilansowego odliczyć należy:

1) pozostałość zysku z roku poprzedniego, jeżeli pozostałość ta została włączona do zysku bilansowego za ostatni rok operacyjny;

2) przychody nadzwyczajne, które według art. 7 ustawy nie stanowią dochodu, lecz zwiększenie lub zwrot majątku. Do nich należą:

a) spadki, legaty, darowizny, posagi, kapitały uzyskane z ubezpieczenia na życie,
b) wpływy z częściowego lub całkowitego spieniężenia majątku,
c) zyski z częściowej lub całkowitej sprzedaży przedmiotów majątkowych pod warunkiem, że sprzedaż nie nastąpiła w wykonywaniu przedsiębiorstwa zarobkowego lub interesu spekulacyjnego,
d) wygrane loteryjne i losowe,
e) wpłata z tytułu umarzania wierzytelności i
f) wszystkie inne takie przychody, które stanowią zwiększenie lub zwrot majątku, lecz nie stanowią dochodu.

3) Odpisy, o ile już nie obciążają rachunku strat i zysków:

a) na zużycie budynków, maszyn, urządzeń i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza w granicach § 14 rozporz. wykonawczego do ustawy o podatku dochodowym,
b) na umorzenie pierwotnej wartości przywilejów i praw terminowych do eksploatacji, jak wynalazki, prawa autorskie itp. (vide § 14 rozp. wykon.),
c) na raty umorzeniowe własnego kapitału zakładowego w przedsiębiorstwach opartych na koncesji terminowej.

4) Sumy z podziału czystego zysku wydzielone:

a) na dodatkowe wynagrodzenie pracowników lub
b) wydatki, związane z poprawą ich bytu (na szkoły wyłącznie dla dzieci pracowników przeznaczone, na szpitale i przytułki, wyłącznie przez pracowników przedsiębiorstwa lub członków ich rodzin itp. używane).

5) Sumy z podziału czystego zysku wydzielone na cele społeczne i dobroczynne, przewidziane statutem przedsiębiorstwa, jednak ściśle do wysokości w statucie oznaczonej.

Do zysku bilansowego natomiast należy dodać:
1) sumy wybrane na cele osobiste przez właściciela lub spólników,
2) wydatki na:
a) powiększenie,
b) ulepszenie lub
c) nadzwyczajny remont źródeł dochodu.
Nie są to bowiem już koszty poniesione na osiągnięcie, zachowanie i zabezpieczenie źródeł dochodu. N. T. A. wyrokiem z dnia 21.11.27 r. l. rej. 3436/25 wyraźnie orzekł, że: „w myśl art. 6 i 8 ustawy o państwowym podatku dochodowym wolne od opodatkowania są jedynie wydatki spowodowane choćby w szerszym zakresie eksploatacją, konserwacją i zabezpieczeniem istniejącego a zatem już czynnego źródła dochodu, z wyłączeniem kosztów, wywołanych tworzeniem nowego źródła lub powiększeniem, względnie ulepszeniem już istniejącego“,
3) wydatki na pokrycie strat z lat ubiegłych,
4) wydatki na umorzenie długów lub na umorzenie kapitałów włożonych w przedsiębiorstwo przez właściciela lub uczestników.
Nie dodaje się natomiast rat umorzeniowych własnego kapitału zakładowego w przedsiębiorstwach, opartych na koncesji terminowej, raty te bowiem są potrącalne od dochodu,
5) wydatki na oprocentowanie kapitałów własnych, włożonych przez właściciela lub spólników,
6) sumy odpisane na straty z powodu różnic kursowych, poniesione na posiadanych papierach wartościowych w przedsiębiorstwach, w których papiery wartościowe nie stanowią przedmiotu obrotu towarowego.
Wyjątek stanowią zatem przedsiębiorstwa bankowe, gdzie strat tych nie dolicza się do zysku bilansowego, chociażby one nawet dotyczyły strat na papierach niesprzedanych,
7) odpisy uskutecznione ponad normy, przewidziane w § 14 rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym, na umorzenie pierwotnej wartości nieruchomości, ruchomości i urządzeń.
Przyjęcie innych potrąceń na zużycie nie jest wykluczone. O ile jednak płatnik żąda wyższego potrącenia winien uzasadnić te okoliczności, które wpłynęły na znaczniejsze zmniejszenie się wartości. W każdym razie, jeżeli odpisanie nasuwa wątpliwości, ustalić należy je przez znawców,
8) odpisy na umorzenie wartości:
a) gruntów, których wnętrza nie są eksploatowane,
b) materjałów, wyrobów, towarów,
c) budynków i urządzeń, niebędących majątkiem przedsiębiorstwa (np. szkoły, szpitale, przytułki itp., ufundowane z czystych zysków bilansowych),
9) straty częściowe lub całkowite w nieruchomościach, urządzeniach itp. przedmiotach, służących do osiągnięcia dochodu, jeżeli zostały pokryte sumą ubezpieczeniową lub zamortyzowane odpisami z powodu zużycia,
10) wydatki na cele społeczne i dobroczynne, nieprzewidziane statutem przedsiębiorstwa,
11) wydatki na opłaty i podatki niestanowiące obciążenia przedsiębiorstwa, jak:
a) podatki miejskie od lokali pracowników i
b) podatek od procentów, wypłacanych przez przedsiębiorstwo osobom prywatnym itp., a nie bankom,
12) sumy na utworzenie wszelkiego rodzaju rezerw takich, jak:
a) na wątpliwych dłużników,
b) na różnice kursowe,
c) na nieprzewidziane straty,
d) na wynagrodzenie i gratyfikacje dla pracowników,
jeżeli na wspomniane cele nie zostały wydatkowane, za wyjątkiem funduszów rezerwowych, odkładanych przez towarzystwa ubezpieczeniowe na wypłatę sum ubezpieczeniowych, a w towarzystwach — opartych na wzajemności — na zwroty premji dla członków ubezpieczeniowych,
13) wszelkiego rodzaju przychody nieodniesione na dobro rachunku strat i zysków, lecz zaksięgowane bezpośrednio na powiększenie kapitałów własnych (np. oprocentowanie papierów wartościowych kapitału zapasowego, otrzymane subsydja, niepodniesione dywidendy itp.),
14) zyski osiągnięte z tytułu różnic kursowych na posiadanych papierach wartościowych w przedsiębiorstwach, w których papiery wartościowe stanowią przedmiot obrotu towarowego (w bankach),
15) podatek dochodowy, zapłacony na ciężar firmy i z jej funduszów przez właściciela,
16) koszty, jak:
a) kary za zwłokę,
b) odsetki za odroczenie,
c) koszty egzekucji zaległych podatków państwowych i komunalnych oraz
d) grzywny.
Nie są to bowiem koszty połączone z osiągnięciem, zabezpieczeniem i zachowaniem dochodu.
17) składki do Ubezpieczalni Społecznej, płacone dobrowolnie przez pracodawcę, które w myśl ustawy winien płacić pracownik,
18) sumy odpisane na straty z tytułu różnic kursowych na zobowiązaniach w walutach obcych, o ile nie są efektywnie poniesione przy regulacji tychże zobowiązań, a spodziewane, lecz niedające się ściśle określić.
Natomiast nie należy doliczać strat z tego tytułu efektywnie poniesionych, gdyż są to koszty poniesione przy spłacie zobowiązań, które uważać należy za koszty osiągnięcia dochodu,
19) procentowe spisanie długów wątpliwych,
20) odpisy przywilejów i praw terminowych, jak: wynalazki, prawa autorskie itp., w wysokości ponad ustaloną normę. Wysokość rocznego odpisania należy ustalić w stosunku do wartości i czasu korzystania z tych przywilejów i praw,
21) koszty założycielskie, jak:
a) wydatki na organizację przedsiębiorstwa,
b) wydatki na reorganizację przedsiębiorstwa, jak koszty adwokackie, rejentalne i stemplowe, spowodowane np. przystąpieniem nowego spólnika lub ustąpieniem starego,
22) wierzytelności wątpliwe odpisane bez dowodu nieściągalności. Do dowodów takich zalicza się weksle protestowane, doniesienie komornika o nieściągalności dłużnika, dobrowolna ugoda wierzyciela z dłużnikiem, redukującą dług do mniejszej sumy, zniknięcie dłużnika, bezskuteczny proces z dłużnikiem, jego upadłość i stwierdzenie sądowe o braku pokrycia w masie

upadłościowej lub poświadczenie o częściowem tylko pokryciu,.

23) odsetki zwłoki za prolongatę podatku dochodowego. Nie podlegają jednak doliczeniu odsetki zwłoki za prolongatę podatków komunalnych i innych podatków państwowych,

24) wydatki reprezentacyjne, nieudowodnione rachunkami,

25) opłaty za świadczenia, wykonywane przez inne przedsiębiorstwa na rzecz opodatkowanego, a dotyczące produkcji, jeżeli nie są udowodnione umowami i rachunkami,

26) straty, wynikłe na sprzedaży przedmiotów majątkowych, jako straty niezwiązane z osiągnięciem dochodu.

Do osób prawnych w myśl Kodeksu Handlowego należą spółki akcyjne, spółdzielnie i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Tutaj od czystego zysku bilansowego należy odliczyć:

1) pozycje Nr 1, 3, 4 i 5, wymienione przy osobach fizycznych,

2) emerytury, przyznane formalnie uchwałami walnych zgromadzeń,

3) uposażenia stałe czynnych członków zarządu, chociażby pod nazwą wydatków reprezentacyjnych, byle w granicach ustalonych w art. 21 ust. 3-ci ustawy.

Do czystego zysku dodać natomiast należy:

1) doliczenia, wymienione przy osobach fizycznych od Nr 2 do 25,

2) dywidendy i procenty, rozdzielane członkom tytułem udziału w zyskach przedsiębiorstwa,

3) nadwyżki pensji i wszelkiego rodzaju wynagrodzeń:

a) osób biorących czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa i zarazem wchodzących do składu zarządu, rad nadzorczych i komisji rewizyjnych w charakterze członków lub ich zastępców oraz

b) osób upełnomocnionych do samodzielnego prowadzenia przedsiębiorstwa, jako dyrektorów, zawiadowców, ich zastępców, prokurentów z pełną prokurą i prokurentów o łącznej prokurze,

jeżeli nadwyżki te przekraczają sumarycznie 10% od kapitału zakładowego, a przy kapitale zakładowym do 500.000 zł — 15% od kapitału zakładowego. Przy kapitale zakładowym od 500.000 zł do 750.000 zł dopuszczalne jest potrącenie z tego tytułu do kwoty 75.000 zł,

4) fundusze rezerwowe wszelkiego rodzaju, powstałe z zysku roku operacyjnego. Do funduszów rezerwowych nie należą kwoty do pokrycia istniejących już zobowiązań, jak np.: podatki, komorne za rok operacyjny i w następnym roku uregulowanych. Dolicza się jednak nadwyżki tych zarezerwowanych kwot po uregulowaniu tych zobowiązań,

5) fundusz rezerwowy na amortyzację kapitału akcyjnego z powodu wygasania koncesji, zezwalającej na prowadzenie przedsiębiorstwa,

6) umorzenie własnych kapitałów zakładowych z nadwyżek bilansowych. Nie odnosi się to jednak do zwrotu kapitałów lub sum, wydzielonych dla członków albo na spłaty długów, dokonanych z funduszów nagromadzonych z zysków z lat ubiegłych,

7) nadzwyczajne przychody, wymienione w art. 7 ustawy, a szczególnie wszystkie takie przychody, które stanowią zwiększenie lub zwrot majątku, lecz nie stanowią dochodu.

Wszystkie te przychody uzyskane przez osoby prawne, uważa się za zyski bilansowe, nawet gdyby te przedmioty były częściowo lub całkowicie zamortyzowane w przeciwieństwie do postanowień wobec osób fizycznych, które są zwolnione od opodatkowania tych przychodów.

Miecz. Ostand.

ORZECZNICTWO N. T. A.

w sprawach podatkowo - buchalteryjnych

1.

Wyrok N. T. A. z d. 3.XI.37 r. L. R. 6185/35.

Skarżąca w zeznaniu o dochodzie, podlegającym podatkowi dochodowemu na rok 1933 przedstawiła bilans i rachunek strat i zysków oraz obliczenie dochodu, dochodząc w rezultacie do wykazania straty w kwocie 3.665 zł. 83 gr. W pozycjach odliczalnych, wykazała skarżąca kwotę 138.964 zł. 24 gr., przeniesioną z poprzedniego roku operacyjnego, jako rezerwa na straty i zużytą w miarodajnym roku na dokonanie odpisów na dłużnikach.

W toku postępowania wyjaśniała skarżąca, że w roku podatkowym 1931 została przez władzę wymiarową doliczona do dochodu podatkowego utworzona w r. 1930 rezerwa na straty na dłużnikach w kwocie 192.454 zł 30 gr., że rezerwa ta została zużyta w roku operacyjnym 1931 na pokrycie strat i została przez skarżącą wyeliminowana z zeznanego dochodu podatkowego tak, że wynikł dochód czysty w kwocie 389 zł 99 gr. Analogicznie w roku operacyjnym 1931 utworzyła skarżąca nową rezerwę w kwocie 138.964 zł 24 gr, którą doliczyła do zeznanego dochodu, a zużywszy tę rezerwę w roku operacyjnym 1932 na pokrycie odpisów na dłużnikach, prosiła o jej wyłączenie z dochodu podatkowego. Władza wymiarowa w zeznaniu do wyjaśnień przedstawiła skarżącej obliczenie jej dochodu podatkowego na rok 1932, wedle którego wprawdzie suma 192,454 zł 30 gr. została potrącona od dochodu, natomiast nowo utworzona rezerwa 138.964 zł 24 gr nie została doliczona do dochodu, tak, że w rezultacie wynikła strata 138.574 zł 25 gr i podatek nie został wymierzony.

Władza pozwana nie uwzględniła odwołania skarżącej, wychodząc z założenia, że przy wymiarze podatku na rok poprzedni przyjęty został zysk bilansowy równy zeru, wobec czego podatek nie był wymierzony, a potrącenie rezerwy 138.964 zł 24 gr z dochodów podlegających opodatkowaniu w roku 1933 byłoby nieuzasadnione, gdyż w takim razie kwota ta wpłynęłaby na zmniejszenie zysków bilansowych w dwu okresach gospodarczych.

Skarga wychodzi z założenia, że skoro władza w roku podatkowym 1931 doliczyła utworzoną w roku operacyjnym 1930 rezerwę na straty, to konsekwentnie winna była w roku podatkowym 1932 zgodnie z zeznaniem skarżącej odliczyć tę kwotę od jej dochodu, natomiast doliczyć nowo utworzoną w roku operacyjnym 1931 obecnie sporną rezerwę, a dalej w roku podatkowym 1933 odliczyć tę ostatnią rezerwę od dochodu podatkowego.

Rozumowanie to, oparte w zasadzie na postulacie ciągłości bilansowej, nie jest jednak trafne. **Potrącenie od wyników bilansowych w roku podatkowym 1932 rezerwy, opodatkowanej w roku 1931, a następnie zużytej na pokrycie bieżących strat przedsiębiorstwa na niewypłacalnych dłużnikach, było uzasadnione z tego powodu, że straty te byłyby potrącalne także w razie ich pokrycia z bieżących zysków przedsiębiorstwa, użycie więc przez skarżącą na ich wyrównanie opodatkowanej rezerwy pociągało za sobą konieczność odpowiedniego sprostowania bilansu.** Natomiast rezerwa, utworzona w roku operacyjnym 1931, nie została opodatkowana w roku podatkowym 1932, i obojętne jest przy tym, czy stało się to zgodnie z obliczeniem władzy, czy zgodnie z obliczeniem skarżącej — fakt bowiem, że w roku 1932 skarżącej podatku w ogóle nie wymierzono, jest dostatecznym stwierdzeniem nieopodatkowania tej rezerwy. **Nie ma więc podstawy do potrącania odpisów strat na dłużnikach, dokonanych w roku operacyjnym 1932 w ciężar tej rezerwy od wyników bilansowych tego roku.**

Najwyższy Trybunał Administracyjny oddalił zatem skargę, jak nieuzasadnioną.

2.

Wyrok N. T. A. z d. 10.II.37 r. L. R. 7697/34.

Zasada, iż podwójne opodatkowanie tego samego dochodu u tego samego podatnika jest niedopuszczalne, ma zastosowanie także w przypadku zmiany okresu wymiarowego przez przejście z roku kalendarzowego na gospodarczy przy eksploatacji źródła dochodowego.

Skarżący zarzucał w postępowaniu, że w miarodajnym dla wymiaru podatku na rok 1928 okresie nie uzyskał dochodu, przekraczającego 1.500 zł — kwestionował więc tym samym swój obowiązek podatkowy. Oparcie zatem wymiaru na przepisie art. 50 ust. 5 wymagało poprzedniego ustalenia w prawidłowym postępowaniu obowiązku podatkowego skarżącego. W tej mierze wezwano płatnika do wyjaśnień, a skarżący w odpowiedzi na wymienione w decyzji wezwanie oświadczył, że od 1 stycznia 1927 r. prowadzi księgi gospodarcze, że na rok 1929 wymierzony mu został podatek dochodowy na podstawie tych ksiąg od dochodów okresu 1 lipca 1927 — 30 czerwca 1928 r., że więc na rok 1928 przedmiotem opodatkowania mogą być tylko wyniki okresu 1 stycznia 1927 — 30 czerwca 1927, że wreszcie w okresie tym, jak zresztą i w całym roku kalendarzowym 1927, nie uzyskał dochodu, podlegającego opodatkowaniu i ofiarował dowód z ksiąg gospodarczych. Do wyjaśnienia tego załączył skarżący wyciągi z ksiąg za rok 1927, zaświadczenie władzy skarbowej, dotyczące wymiaru na rok 1929 i odpis protokółu badania ksiąg w związku z tym wymiarem.

W tym stanie rzeczy zaskarżona decyzja nie stanowi dostatecznego rozprawienia się z wyjaśnieniami płatnika, pod względem faktycznym, bowiem nie można ich uznać za „gołosłowne“, skoro załączone do nich były pisemne dowody i ofiarowany w nich dowód z ksiąg, pod względem prawnym zaś należało się rozprawić z zarzutem, że przy wymiarze podatku na rok 1928 może wchodzić w grę tylko dochód, uzyskany w I półroczu 1927 roku. Zajęte w tej kwestii przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę stanowisko, że opodatkowanie w następnym roku dochodu, uzyskanego w okresie od 1 lipca 1927 r. do 30 czerwca 1928 r., jest w sprawie bez znaczenia, jest oczywiście nieuzasadnione — **żaden bowiem przepis ustawy nie usprawiedliwia podwójnego opodatkowania tego samego dochodu u tego samego podatnika.** Jeśli wymiar na rok 1929 został w sposób prawidłowy oparty na wynikach roku gospodaczego 1927/8, to wymiar ten musi być uznany za zgodny z ustawą (art. 13 ustawy) i w odniesieniu do tego wymiaru skarżący nie mógłby podnosić zarzutu podwójnego opodatkowania. Zarzut ten zatem mógł być podniesiony tylko w postępowaniu, dotyczącym roku podatkowego 1928, i musiał on być w tym postępowaniu — w razie stwierdzenia faktycznej jego zasadności— uwzględniony w ten sposób, że do podstaw wymiaru podatku na rok 1928 mogły być wciągnięte dochody skarżącego tylko o tyle, o ile nie zostały one już wzięte za podstawę wymiaru podatku na rok 1929.

Z tych powodów uchylił Najwyższy Trybunał Administracyjny zaskarżone orzeczenie.

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego“ wynosi z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie zł 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów-Rzeczoznawców, Buch.-Bilansistów i Ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł 300.—

cała strona	przed tekstem „ 280.—	za tekstem zł 200.—	w treści redakcyjnej zł 350.—
½ „	„ „ „ 150.—	„ „ „ 110.—	„ „ „ 180.—
¼ „	„ „ „ 80.—	„ „ „ 80.—	„ „ „ 100.—
⅛ „	„ „ „ 45.—	„ „ „ 35.—	„ „ „ 60.—

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego“ należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa I Nowogrodzka 20, tel. 8-41-05.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Druk B-ci Drapczyńskich, Warszawa, Piusa 15.